Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

Numéro 30794 du rôle
Inscrit le 6 juillet 2012

Audience publique du 3 octobre 2012

Recours formé par
la fondation privée ..., ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 30794 du rôle et déposée le 6 juillet 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître Michaël DANDOIS, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la fondation privée ..., enregistrée sous le numéro … au registre des fondations de la Chambre de Commerce et d'Industrie de ... (…), ayant son adresse à …, ..., représentée par son représentant légal, à savoir son administrateur, la société ..., établie et ayant son siège social à …, ..., ..., elle-même représentée par ses représentants légaux, Madame … et Monsieur …, élisant domicile à …, ..., tendant à l'annulation d'une injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 8 juin 2012 de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, adressée à la banque ...;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 3 septembre 2012 ;

Vu les pièces versées en cause ainsi que la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Michaël DANDOIS ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 24 septembre 2012.

Par courrier daté du 8 juin 2012, le directeur de l'administration des Contributions directes enjoignit la banque ...de lui fournir certains renseignements concernant la fondation privée ..., établie à ... aux ..., au motif que cette dernière ferait l'objet d'un contrôle aux Pays-Bas, ladite injonction étant libellée comme suit :

« Suite à une demande d'échange de renseignements du 30 mai 2012 de la part de l'autorité compétente des Pays-Bas sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et les Pays-Bas du 8 mai 1968, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 15 juillet 2012 au plus tard.

Identité de la société faisant l'objet d'un contrôle aux Pays-Bas : ... , société constituée à ....

Renseignements demandés :

Pour la période du 1er janvier 2011 à ce jour :

Veuillez indiquer qui est (sont) le(s) titulaire(s) actuel(s) des comptes bancaires no : ... et ... auprès de la Banque ...pour la période visée

- *En cas de clôture des comptes, veuillez indiquer la date de clôture ;*

- *Veuillez fournir les bénéficiaires économiques de ces comptes (s'ils sont connus);*

- *Veuillez fournir les noms de la (des) personne(s) étant autorisée(s) à effectuer des opérations sur ces comptes bancaires ;*

- *Veuillez fournir le nom de la (des) personne(s) ayant ouvert ces comptes bancaires ainsi que la date d'ouverture au cas où l'ouverture se situe dans la période visée ;*

- *Veuillez indiquer les soldes d'ouverture et de clôture des comptes pour la période concernée et notamment au 1.1.2011 et au 1.1.2012 ;*

- *Veuillez fournir les accords éventuels conclus entre votre banque et la société ... ;*

- *Veuillez fournir des renseignements sur le fondateur de la société ... (s'il est connu) ;*

- *Veuillez identifier les autres comptes éventuels ouverts auprès de votre établissement en relation avec la société ... ;*

- *Veuillez fournir les relevés bancaires de tous les comptes ainsi que des documents pertinents pour la période visée ;*

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant :

La société ... fait actuellement l'objet d'un contrôle fiscal de la par des autorités compétentes des Pays-Bas. Lors de ce contrôle, les autorités ont trouvé l'existence de comptes bancaires luxembourgeoises de la société, sur lesquels des transferts monétaires ont été effectués. Afin de pouvoir déterminer avec exactitude les avoirs de la société sous contrôle et d'effectuer les impositions correctes, les autorités des Pays-Bas ont besoin d'avoir des

renseignements quant à la détention et les flux de comptes bancaires étrangers.

La demande vise à déterminer l'impôt sur les sociétés pour la période du 1er janvier 2011 à ce jour.

Selon les autorités fiscales des Pays-Bas, tous les moyens possibles pour obtenir les enseignements ont été épuisés dans l'Etat requérant.

Après examen, la demande satisfait à mon avis aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 26 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif. Elle contient toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, vous êtes obligée de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif (...) ».

La fondation privée ... a fait introduire, par requête déposée le 6 juillet 2012 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant à l'annulation de l'injonction précitée du 8 juin 2012.

Quant à la recevabilité

Aux termes de l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande « *Contre les décisions visées à l'article 4, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Contre les décisions visées à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements. Le recours contre les décisions visées aux articles 4 et 5 doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés. Le recours a un effet suspensif. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance* (…) ».

Il échet de préciser que l'article 4 sus-visé vise la décision portant injonction de l'administration fiscale adressée au détenteur des renseignements concerné de fournir les renseignements demandés.

Dès lors, aucune disposition légale ne prévoyant la possibilité d'exercer un recours en réformation contre une décision portant injonction au détenteur des renseignements concerné de

fournir les renseignements demandés, seul un recours en annulation est possible contre la décision querellée.

Le recours en annulation, par ailleurs introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

Quant au fond

A l'appui de son recours, la fondation privée ... s'empare de l'article 26 de la convention fiscale modifiée signée le 8 mai 1968 entre le Grand-Duché du Luxembourg et le gouvernement du Royaume des Pays-Bas, lequel restreint l'échange de renseignements aux seuls renseignements vraisemblablement pertinents, en soulignant que le but de ladite convention serait d'éviter que les parties contractantes aillent à la pêche aux renseignements ou demandent des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé. La demanderesse en conclut qu'il serait uniquement possible de procéder à l'échange de renseignements sur demande pour des cas précis et spécifiques.

La fondation privée ... s'empare ensuite de l'échange de lettres du 29 mai 2009 entre le Ministre du Trésor et du Budget du Grand-Duché de Luxembourg et le Secrétaire d'Etat aux Finances du Royaume des Pays-Bas relatif à l'échange de renseignements tel que mentionné dans l'article 26 de la convention contre les doubles impositions et plus particulièrement les modalités de la demande visant à obtenir des renseignements y figurant et notamment les informations devant impérativement y être mentionnées, pour souligner qu'un lien devrait exister entre les renseignements demandés et le but poursuivi, ce lien devant concerner la personne visée par le contrôle.

Or, la fondation privée ... estime, au regard de ces principes, qu'en l'espèce la décision directoriale déférée, laquelle se contenterait après un très bref résumé des faits gisant à la base de la demande néerlandaise, d'affirmer que la demande satisferait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements et qu'elle contiendrait toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, pêcherait par une motivation stéréotypée et largement insuffisante. Comme il serait toutefois de jurisprudence constante que l'existence de motifs serait une des conditions essentielles de la validité d'un acte administratif, le fait, pour l'Administration, de se limiter à reprendre comme seuls motifs des formules générales et abstraites prévues par la loi sans tenter de préciser concrètement comment, dans le cas d'espèce, les raisons de fait permettant de justifier la décision équivaudrait à une absence de motivation, de sorte que la décision violerait la loi, respectivement les formes destinées à protéger les intérêts privés.

La partie étatique, de son côté, entend résister au moyen d'annulation invoqué par la demanderesse en soulignant, d'une part, que ladite injonction reprendrait toutes les informations figurant dans la demande de renseignements néerlandaise, à savoir les informations indispensables afin que la demande puisse être considérée comme respectant les conditions de la « *pertinence vraisemblable* ». Ainsi elle soutient que les informations ne constitueraient non seulement les motifs de la décision entreprise, mais seraient par ailleurs formulées de manière succincte et claire, de sorte à se rapporter au cas précis, déterminé et non spéculatif de la

fondation privée .... Le délégué du gouvernement met en exergue le fait que la demande de renseignements néerlandaise serait confidentielle et secrète durant la procédure administrative, de sorte que le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », ne serait en tout état de cause pas autorisé à la divulguer à la demanderesse avant le dépôt d'un recours juridictionnel, en précisant que ce principe de confidentialité résulterait également du commentaire sub 11. de l'article 26 du modèle convention fiscale OECD laquelle aurait été récemment complétée en ce sens.

Dans le même ordre d'idées, la partie étatique souligne que la communication de la demande de renseignements néerlandaise au simple détenteur des renseignements constituerait une violation du secret fiscal alors qu'il y aurait divulgation non autorisée d'informations fiscales relatives à un contribuable à une personne tierce qui n'aurait pas le droit ni d'intérêt à les connaître. Le délégué du gouvernement en conclut que la production de la demande de renseignements dans le cadre de la procédure contentieuse garantirait à suffisance les droits de la défense de la demanderesse.

La partie étatique soutient ensuite que les renseignements demandés ne seraient de toute façon pas des données secrètes, ou autrement confidentielles, mais constitueraient de simples éléments et informations que le détenteur des informations serait obligé en vertu de la loi de révéler sur demande aux autorités fiscales dans le cadre international de l'échange de renseignements. En s'emparant des paragraphes 175, 202 et 22 loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée *« Abgabenordnung »*, en abrégé « AO », le délégué estime par ailleurs que la procédure suivie pour obtenir les renseignements demandés serait identique aux mesures administratives et pouvoirs d'investigation que la loi luxembourgeoise mettrait à disposition de l'administration des contributions pour exécuter sa mission d'imposition dans une situation analogue, mais purement interne, étant donné que dans le cadre d'une procédure d'imposition nationale, le bureau d'imposition serait autorisé à s'adresser à une personne tierce pour lui requérir par mandement des informations indispensables dans le cadre de l'imposition d'un contribuable déterminé, que la personne tierce aurait l'obligation légale de fournir ces informations et qu'en cas de refus de celle-ci le bureau d'imposition serait en droit de faire exécuter sa demande de renseignements par fixation d'astreinte. Le délégué du gouvernement fait encore valoir qu'en vertu du principe de proportionnalité et du respect des droits du contribuable, le bureau d'imposition, dans sa demande de renseignement, devrait se limiter au strict minimum des renseignements nécessaires pour permettre au tiers de pouvoir fournir les renseignements requis, de sorte que ce serait à bon droit que l'injonction incriminée ne contiendrait pas la copie de la demande de renseignements néerlandaise.

Le délégué du gouvernement affirme ensuite que si le tribunal devait conclure à un problème au niveau de la motivation de la décision incriminée, il y aurait lieu de se référer à la jurisprudence d'après laquelle une imprécision de motifs ne constitue pas un vice susceptible d'entraîner l'annulation d'une telle décision, mais uniquement la suspension des délais de recours et d'après laquelle les motifs sont toujours susceptibles d'être complétés en cours d'instance contentieuse. La partie étatique estime ainsi que cette jurisprudence serait avant tout d'application dans le cadre de la procédure accélérée sous examen étant donné que les critères et conditions gouvernant la motivation d'une décision d'injonction adressée à un tiers dans le cadre d'une procédure d'échange de renseignements diffèreraient de ceux applicables à une décision administrative de droit commun et que cette différence devrait être prise en compte par le tribunal

lorsqu'il analyse la conformité d'une demande d'injonction voire la motivation de celle-ci par rapport à la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales, ceci d'autant plus que le juge administratif serait uniquement appelé à contrôler si les renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant, de sorte que le rôle du tribunal ne serait pas de contrôler la réalité, mais uniquement la probabilité de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Force est au tribunal de constater que la partie demanderesse soulève pour seul moyen la violation de ses droits de défense du fait que la décision lui notifiée ne serait pas motivée à suffisance pour lui permettre de préparer utilement un recours juridictionnel.

Il y a lieu de souligner que s'il est certes vrai qu'en vertu de l'article 8 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives le délégué du gouvernement est tenu de déposer le dossier administratif, en l'espèce la demande de renseignement néerlandaise, qu'endéans le même délai que son mémoire en réponse, de sorte que c'est à bon droit que la partie étatique n'a pas communiqué la demande de renseignement néerlandaise à la demanderesse au cours de la phase précontentieuse, il n'en reste pas moins que l'injonction du directeur doit, comme toute décision administrative, être motivée, ladite motivation devant être retraçable tant par le contribuable, de sorte à permettre à celui-ci d'introduire le cas échéant un recours basé sur des moyens précis et circonscrits devant les juridictions administratives, que par les juridictions administrative. En effet, il y a lieu de rappeler que le fait pour l'administration de se limiter, dans la décision déférée, à reprendre les formules générales et abstraites prévues par la loi, sans tenter de préciser concrètement comment, dans le cas d'espèce, des raisons de fait permettent de justifier la décision, équivaut à une absence de motivation, mettant le juge administratif dans l'impossibilité de contrôler la légalité de l'acte[1]. De même, il échet de souligner que l'administration ne peut se borner à avancer de vagues considérations libellées de façon tellement générale et abstraite qu'elles s'analysent en une motivation stéréotypée, qui – à l'admettre – serait de nature à motiver tout avis et décision défavorables émis en la matière. En effet, admettre pareilles motivations « *passe-partout* » équivaudrait à cautionner l'arbitraire[2].

Le tribunal, pour sa part, constate le caractère concis, voire laconique de la motivation de la décision directoriale déférée, laquelle se contente, après un très bref résumé des faits gisant à la base de la demande néerlandaise, d'affirmer péremptoirement que la demande satisferait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements et qu'elle contiendrait toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Or, confrontée à une telle motivation succincte, pour ne pas dire stéréotypée, la demanderesse n'était pas en mesure de formuler avec une précision suffisante ses moyens[3] dès sa requête introductive d'instance, la partie étatique n'ayant déposé le dossier administratif, révélant ainsi les circonstances précises de l'injonction déférée, et notamment le contenu de la demande

---

[1] Trib. adm. 18 novembre 1997 n°9718 du rôle, Pas. adm. 2011, V° Procédure administrative non contentieuse, n°67
[2] Trib. adm. 16 juin 2004 n°17416 du rôle, Pas. adm. 2011, V° Procédure administrative non contentieuse, n°67
[3]Voir trib. adm., 6 février 2012, numéro 29592 du rôle, www.ja.etat.lu

d'informations émanant des Pays-Bas, que concomitamment à son mémoire en réponse en date du 3 septembre 2012.

Cette conclusion n'est pas énervée par les développements de la partie étatique selon lesquels la procédure au Luxembourg ne constituerait qu'un simple accessoire de la procédure au fond qui se déroulerait au Pays-Bas et qui aurait été entamée à un moment antérieur à la formulation de la demande de renseignements adressée aux autorités luxembourgeoises et dont le contribuable aurait nécessairement eu connaissance, étant donné que la demanderesse conteste formellement avoir été au courant de faire l'objet d'un contrôle fiscal.

Cette conclusion n'est pas non plus énervée par la distinction opérée par l'Etat entre une décision adressée directement à un administré et – comme en l'espèce – une décision adressée à un tiers détenteur, hypothèse dans laquelle ce tiers ne pourrait pas se voir dévoiler des informations couvertes par le secret fiscal et concernant un contribuable. En effet, la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements, et en particulier son article 4, ne prévoyant qu'une notification unique au tiers-détenteur, la décision en question, continuée telle quelle par celui-ci au contribuable concerné aux fins de notification conformément au prédit article 4 in fine, doit nécessairement alors aussi tenir compte des impératifs des droits de la défense et du procès équitable inscrit à l'article 6 de la Convention européenne des Droits de l'Homme, laquelle fait d'une part, partie intégrante de la législation luxembourgeoise, et qui est d'autre part, une norme supérieure primant même les dispositions de la convention fiscale modifiée signée le 8 mai 1968 entre le Grand-Duché du Luxembourg et le gouvernement du Royaume des Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et en tout état de cause les dispositions de la loi fiscale luxembourgeoise.

Si le délégué du gouvernement soutient à ce sujet que si un défaut respectivement une insuffisance de motivation devait être retenu par le tribunal il y aurait lieu de se référer à une jurisprudence majoritaire, consécutive notamment à un arrêt de la Cour administrative du 20 octobre 2009, n° 25783C du rôle, qu'une violation par l'administration de son obligation de motivation n'est pas à sanctionner par l'annulation, sanction de droit commun, étant donné que la Cour administrative considère la sanction de l'annulation comme étant « *disproportionnée par rapport au but poursuivi consistant à mettre l'administré le plus tôt possible en mesure d'apprécier la réalité et la pertinence de la motivation à la base d'une décision administrative* » et qu'il appartiendrait plutôt au juge de la légalité, statuant en matière d'annulation, de permettre à l'administration de produire ou de compléter les motifs postérieurement et même pour la première fois pendant la phase contentieuse, il y a cependant lieu de retenir que, contrairement aux développements de la partie étatique, cette jurisprudence ne saurait être appliquée que dans le cadre de la procédure contentieuse de droit commun, où la partie demanderesse, confrontée pour la première fois en cours de procédure contentieuse aux motifs de la décision administrative entreprise, dispose encore de par la loi de la possibilité de déposer un mémoire en réplique, voire de la possibilité de se voir accorder un mémoire supplémentaire, mais non dans le cadre de la procédure accélérée, dérogeant à la procédure de droit commun, telle qu'instaurée par l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, lequel, outre d'imposer des délais contraignants aux parties et au tribunal, limite encore le nombre d'écrits pouvant être échangés de part et d'autre à un seul

mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance, et ce afin de maintenir le Grand-Duché de Luxembourg sur la liste des pays de l'OCDE des juridictions appliquant l'ensemble des standards internationaux en matière de coopération fiscale transfrontalière.

Il y a encore lieu de souligner que s'il est certes vrai que l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 prévoit pour le président de la chambre ayant à connaître de l'affaire la possibilité d'ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires, cette possibilité exceptionnelle, limitée *a priori* à la situation où de nouveaux éléments se révèleraient en cours de procédure - tel que ce fut notamment le cas dans le rôle n° 29592 invoqué par la partie étatique , où le tribunal eut d'abord à trancher la question de la confidentialité du dossier administratif - sans faute des parties, et qui imposerait nécessairement des délais supplémentaires, ne saurait cependant devenir la règle afin de couvrir le caractère vicié *ab initio* de la décision directoriale déférée, sous peine de dénaturer la procédure accélérée telle que voulue par le législateur et imposer systématiquement aux demandes de renseignements étrangères des délais difficilement acceptables - l'OCDE préconisant ainsi que l'autorité requise fournisse les renseignements dans les 90 jours à compter de la date de réception d'une demande[4] - susceptibles de porter préjudice aux engagements internationaux du Luxembourg, délais supplémentaires générés, à la base, par une motivation insuffisante de la décision de l'administration, la partie étatique ayant d'ailleurs elle-même souligné l'importance de respecter la procédure accélérée telle que voulue par le législateur et d'éviter aux demandes de renseignements étrangères des délais difficilement acceptables.

Il convient d'ailleurs dans ce cadre de citer la Cour administrative, laquelle, dans son avis relatif au projet de loi afférent[5], avait déjà souligné que « *la procédure contentieuse particulière instaurée par l'article 6 du projet et plus particulièrement la limitation du nombre de mémoires à un seul par partie ne pourra fonctionner correctement en pratique, sans porter atteinte aux droits de la défense de l'auteur du recours, que si la décision d'injonction comporte une motivation suffisante comportant les informations nécessaires pour mettre les destinataires de la décision en mesure de vérifier si les conditions pour faire droit à une demande d'échange d'informations se trouvent vérifiées. En effet, en présence d'une décision d'injonction non motivée ou partiellement motivée, le destinataire de cette décision devra introduire son recours sans connaître les motifs exacts qui ne lui seront communiqués en définitive qu'à travers le mémoire en réponse déposé pour compte de l'Etat auprès du tribunal administratif* (...) ».

L'injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 8 juin 2012 encourt dès lors l'annulation pour insuffisance de motifs sans qu'il n'y ait lieu de trancher plus en avant les moyens de la partie étatique ayant trait au bien-fondé de la décision déférée et le dossier doit être renvoyé en prosécution de cause devant l'autorité administrative compétente afin qu'elle prenne une décision dans les formes qui lui sont prescrites par la loi.

---

[4] Aide-mémoire figurant dans le Manuel de l'OCDE sur la mise en oeuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale - Module sur l'échange de renseignements sur demande, p.21.
[5] Projet de loi 6072[1], avis de la Cour administrative, 29 octobre 2009, p.5.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,

reçoit le recours en annulation en la forme,

au fond déclare le recours justifié,

partant annule l'injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 8 juin 2012, référencée …, telle qu'adressée à la banque ...et renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 3 octobre 2012 par :

Marc Sünnen, vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Hoffmann s. Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 3.10.2012

Le Greffier du Tribunal administratif